

MIRIAN LOPES DE ALMEIDA AMORIM

IMPACTOS DA LEI 11.638/2007 NA AVALIAÇÃO E ATRIBUIÇÃO DE CUSTO AOS
ESTOQUES DENTRO DOS PADRÕES DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE
CONTABILIDADE - IAS 2

CURITIBA

2013

MIRIAN LOPES DE ALMEIDA AMORIM

IMPACTOS DA LEI 11.638/2007 NA AVALIAÇÃO E ATRIBUIÇÃO DE CUSTO AOS
ESTOQUES DENTRO DOS PADRÕES DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE
CONTABILIDADE - IAS 2

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria.

Professor Orientador: Wesley Souza do Nascimento.

CURITIBA

2013



TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
PARECER FINAL

NOME DO (A) ALUNO(A): MIRIAN LOPES DE ALMEIDA AMORIM

TÍTULO DO TRABALHO: IMPACTOS DA LEI 11.638/2007 NA AVALIAÇÃO E ATRIBUIÇÃO DE CUSTO AOS ESTOQUES DENTRO DOS PADRÕES DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE - IAS 2

NOME DO PROFESSOR ORIENTADOR: WESLEY SOUZA DO NASCIMENTO

PARECER DO PROFESSOR ORIENTADOR:

Monografia com tema relevante para a área contábil e especificamente para a controladoria. Aplicação adequada dos conceitos relacionados ao curso de especialização e com foco à atualização dos princípios contábeis aos padrões internacionais de contabilidade. Boa revisão de literatura e aplicação conceitual, estrutura lógica e de acordo com os padrões de trabalho de pesquisa.

NOTA: 85 (Oitenta e cinco) ASSINATURA: 

NOME DO PROFESSOR DESIGNADO:

NOTA: 75 (= setenta e cinco) ASSINATURA: _____

CONCEITO FINAL: _____ ()

COORDENADOR DO CURSO: ADEMIR CLEMENTE

ASSINATURA: _____

DATA: ____/____/____

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a Deus por me permitir recuperar a oportunidade da realização deste objetivo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por manter em minha mente e coração o desejo de alcançar esta vitória.

Ao meu marido Clésio Amorim pelo incentivo constante. Ao meu colega Felipy Braga pelo lançamento do desafio em recuperar o tempo decorrido.

Agradeço a Professora Marcia Espejo pela oportunidade do recomeço. Ao coordenador do curso, Professor Jackson Sandrini, pela abertura para o diálogo e credibilidade no potencial para o alcance desta conquista.

Ao Professor Orientador, Wesley Nascimento, pelo suporte na realização deste projeto.

RESUMO

A crise econômica mundial tornou ainda mais evidente o quanto os países estão interdependentes, chamando a atenção para a necessidade de uma linguagem contábil única que permita a comparação das demonstrações financeiras em diferentes mercados. Nesse sentido, as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), ganha relevância no ambiente mundial de negócios e mostra-se em linha com as necessidades das empresas e investidores. Por ser fundamentado em princípios e não em regras, o IFRS representa desafios significativos, ao promover uma mudança conceitual na forma de aplicar e interpretar conceitos e transações. Sendo assim, o IFRS exigirá um esforço adicional na compreensão das demonstrações financeiras. Diante disso, este trabalho tem por escopo apresentar as principais alterações que a Lei 11.638/2007 introduziu na contabilidade brasileira, mais especificamente para as práticas contábeis adotadas para um dos principais itens do ativo circulante, o estoque. Nos critérios de avaliação dos estoques, apresentam-se conceitos, normas e impactos na adoção dos padrões internacionais. Metodologicamente, classifica-se como uma pesquisa descritiva, qualitativa, de cunho bibliográfico e documental. Um assunto primordial na contabilização dos estoques refere-se aos custos a serem reconhecidos como um ativo, para posterior alocação ao resultado no momento em que as receitas relativas a esse ativo sejam reconhecidas.

Palavras-chave: Lei 11.638/2007- Convergência, IFRS, IAS 2 - Estoques, CPC 16

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Elenco sugerido de Plano de Contas

Quadro 2 – Comparação da Norma Internacional com a Norma Brasileira

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BRGAAP – Generally Accepted Accounting Principles in Brazil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comissão de Valores Imobiliários

FASB – Financial Accounting Standards Boards

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IAS - International Accounting Standard

IASB - International Accounting Standard Board

IASC – International Accounting Standard Committee

IASCF - International Accounting Standard Committee Foundation

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRS – International Financial Reporting Standard

NBCT – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas

NPC – Normas e Procedimentos de Contabilidade

PCGA – Princípios Contábeis Geralmente Aceitos

PEPS – Primeiro que entra, Primeiro que sai

SAC – Standards Advisory Council

SIC – Standing Interpretations Committee

SFAS – Statement of Financial Accounting Standards

UEPS – Último que entra, Primeiro que sai

USGAAP - Generally Accepted Accounting Principles in the United States

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	12
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA.....	12
1.2	QUESTÃO DE PESQUISA.....	13
1.3	OBJETIVOS.....	14
1.3.1	OBJETIVO GERAL.....	14
1.3.2	OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	15
1.4	JUSTIFICATIVA.....	16
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	17
1.6	ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	19
2.1	PRINCIPAIS ORGÃOS EMISSORES DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE.....	19
2.2	CONCEITOS E PLANO DE CONTAS.....	21
2.2.1	CONCEITO DE ESTOQUE.....	22
2.2.2	PROPRIEDADE DOS BENS.....	22
2.2.3	BENS EM CONSIGNAÇÃO.....	23
2.2.4	CONTEÚDO DE UM MODELO DE PLANO DE CONTAS.....	24
3	AValiação DOS ESTOQUES.....	27

3.1 OBJETIVO.....	27
3.2 ALCANCE.....	28
3.3 DEFINIÇÕES.....	31
3.4 MENSURAÇÃO DE ESTOQUE.....	32
3.4.1 CUSTO DO ESTOQUE.....	32
3.4.2 CUSTOS DE AQUISIÇÃO.....	32
3.4.3 CUSTOS DE TRANSFORMAÇÃO.....	33
3.4.4 OUTROS CUSTOS.....	34
3.4.5 CUSTOS DE ESTOQUE DE PRESTADOR DE SERVIÇOS.....	36
4 TÉCNICAS PARA MENSURAÇÃO DE CUSTO.....	36
4.1 IDENTIFICAÇÃO ESPECÍFICA.....	37
4.2 CUSTO-PADRÃO.....	38
4.3 MÉTODO DE VAREJO.....	40
4.4 BENS INTERCAMBIÁVEIS – PEPS E CUSTO MÉDIO.....	41
4.5 VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO.....	42
4.6 CUSTOS NÃO RECUPERÁVEIS DE ESTOQUES.....	44
5 RECONHECIMENTO NO RESULTADO.....	46
6 DIVULGAÇÃO.....	48

7 COMPARAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS COM AS NORMAS BRASILEIRAS.....	50
8 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	57
9 REFERÊNCIAS.....	58
10 ANEXO.....	60
10.1 ÍNTEGRA DO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16.....	60

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

A parcela da sociedade brasileira representada pelas entidades contábeis, contadores, auditores, órgãos reguladores, analistas de mercado de capitais e usuários de demonstrações financeiras dedicou grande parte das duas últimas décadas discutindo a necessidade de modernização da Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404/76, visando torná-la sensível às necessidades locais e globais de informação.

Em 2000 foi apresentado à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 3.741, propondo modificações no Capítulo XV da Lei das Sociedades por Ações, que trata de assuntos contábeis, visando modernizar aquela legislação, eliminando as barreiras regulatórias existentes e tratando de alinhar as normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais – IFRS. Após sete anos de tramitação naquele órgão legislativo, o Projeto de Lei foi finalmente aprovado ao final de 2007 e transformado na Lei nº 11.638.

Essas mudanças propiciaram, em alguns temas contábeis, a aproximação das normas brasileiras às internacionais e são aplicáveis aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2008.

Desta forma, identificou-se uma barreira conceitual fundamental no entendimento, aceitação e aplicação prática da IFRS no Brasil: o sistema contábil brasileiro, que sempre sofreu forte influência do ambiente fiscal, é fortemente baseado em regras definidas, ao passo que as IFRS têm sido tradicionalmente baseadas em princípios, bem menos detalhados, com grande ênfase na substância econômica das operações e no exercício do julgamento. Os profissionais brasileiros terão como primeira tarefa que entender essa estruturação das IFRS e como ela afeta a interpretação e aplicação de cada norma específica.

No decorrer de 2009, o processo de convergência continuou, tendo o Comitê de Pronunciamentos Contábil emitido o CPC 16 totalmente de acordo com as normas internacionais de contabilidade correspondentes e a partir de sua aplicação obrigatória em 2010, não existirá mais diferenças importantes entre as normas contábeis brasileiras e as internacionais.

Este evento se reveste de fundamental importância para a inserção do País nas regras internacionais sobre a matéria, que procuram assegurar o máximo possível de transparência para as demonstrações financeiras das empresas aqui instaladas. As alterações levadas a efeito foram muitas e variadas.

Diante disso, o presente estudo tem como escopo analisar as principais mudanças nos procedimentos contábeis, assim como as normas e práticas contábeis brasileiras aplicadas nos critérios de avaliação e métodos de mensuração dos estoques, os quais foram estabelecidos pela Lei 11.638/2007.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

O crescimento da economia global e a maior integração entre os diferentes mercados mundiais trouxeram a necessidade de adoção de padrões contábeis unificados, cujo principal objetivo é estabelecer critérios de comparabilidade e transparência entre as empresas dos diferentes países.

A migração para os padrões internacionais das IFRS trará inúmeros benefícios, como por exemplo, a comparabilidade e transparência das demonstrações financeiras, a agilidade para consolidação de informações entre empresas coligadas de diversos países, maior disponibilidade de informações para acionistas, financiadores e demais usuários dos dados das empresas aderentes a esses padrões.

Inúmeras alterações foram promovidas pela nova lei, que merecem destaque especial pela sua relevância e pelo desafio aos mercados para absorção das mudanças de cultura e apresentação das demonstrações financeiras.

Portanto, a questão de pesquisa orientativa do presente estudo é a seguinte: Quais os impactos da aplicação das normas internacionais na avaliação e atribuição de custo aos estoques dentre os métodos de mensuração.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 OBJETIVO GERAL

Tem-se alcançado um grande passo no processo de consolidação de uma contabilidade de abrangência internacional, que seja entendida por todos os povos. Este processo foi impulsionado pelas necessidades advindas de um mercado globalizado.

A contabilidade, em conformidade com as normas IFRS, constitui-se em uma linguagem universal de negócios, além de atingir seu principal objetivo, que é atender as necessidades dos mais diversos grupos de usuários. Enfim, uma ferramenta para o processo de transparência, sustentabilidade da globalização, que proporciona facilidade no fluxo comercial, financeiro e de investimento entre diversas nações.

Devido a esta linguagem contábil universal e com a globalização dos negócios, tornou-se muito importante para todos os países, não podendo mais ser praticada por cada um conforme seus próprios desejos. Aliás, tudo o que é relevante e se globaliza se obriga, cada vez mais, a um processo de convergência mundial, para facilitar à comunicação, o entendimento, a análise, o uso enfim para qualquer finalidade. Assumindo cada vez mais importância no mundo, há que ser aplicada da mesma forma em todos os lugares.

A confiança é fundamental no mundo dos negócios e a confiança na qualidade das normas utilizadas para a elaboração das informações contábeis faz parte do processo que ajuda na facilitação das operações e negociações.

Conhecendo agora quais as normas que se utiliza, todos poderão entender melhor e conseqüentemente terão mais confiança nas informações obtidas.

Diante do problema apresentado, o presente trabalho tem o objetivo de apontar as principais práticas contábeis brasileiras aplicadas no critério de avaliação e apuração de custo aos estoques de acordo com as normas internacionais e do CPC.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

O desafio significativo das normas internacionais consiste em aplicar e interpretar conceitos e transações, uma vez que estão fundamentadas em princípios (e estes bem menos detalhados), e não em regras. Isto exigirá um exercício de julgamento e um esforço adicional para entender essa estruturação das IFRS e como ela afeta a interpretação e aplicação de cada norma específica, tanto quanto na compreensão das demonstrações financeiras.

Para auxiliar os profissionais da área contábil e correlatas, serão abordados os principais conceitos e procedimentos contábeis para entendimento das novas normas de mensuração dos estoques.

Desta forma, alinhado ao objetivo geral, para responder ao problema de pesquisa proposto, este trabalho se apresenta estruturado com os seguintes objetivos específicos:

- a) Descrever de forma resumida a função dos principais organismos internacionais e nacionais na normatização da contabilidade;
- b) Identificar os objetivos das normas internacionais de contabilidade na mensuração dos estoques;
- c) Apontar os principais procedimentos contábeis e metodologias para a classificação e valorização dos estoques, segundo a IAS 2, CPC 16 e NBC T 19.20;

- d) Apresentar as normas para a divulgação das demonstrações financeiras de acordo com o CPC 16 e norma internacional IAS 2.

1.4 JUSTIFICATIVA

Diante de tantas alterações que foram promovidas pela nova lei, há que se preocupar com todas estas mudanças na busca de uma correta interpretação das novas normas e políticas contábeis e maior capacidade de análise das demonstrações financeiras dentro de uma contabilidade de abrangência internacional que irá disponibilizar relatórios financeiros com informações adequadas para atender a um mercado globalizado.

Segundo (João José dos Santos, 2006, p.15), no âmbito das Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, Normas IFRS, o contexto de políticas contábeis vai muito além do processo de divulgação dos critérios adotados na preparação das demonstrações contábeis.

Ainda conforme o mesmo autor, na prática, as políticas contábeis refletem um conjunto de decisões da administração, bem como sua estratégia de mensuração de forma a refletir a posição financeira e o desempenho, tendo como parâmetros limite e importância monetária dos benefícios econômicos futuros, embutidos em um ativo, com grande probabilidade em reverter ingressos para a empresa.

De acordo com Sérgio de Ludícibus et. al. (2010, p.72) os estoques estão intimamente ligados às principais áreas de operação das companhias e envolvem problemas de administração, controle, contabilização e principalmente, avaliação.

No caso de companhias industriais e comerciais, os estoques representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira, de forma que sua correta determinação no início e no fim do período contábil é essencial para uma apuração adequada do lucro líquido do exercício.

O tema dessa monografia foi escolhido devido à importância, tanto pela obrigatoriedade da legislação, quanto pela melhor compreensão das demonstrações, na aplicação correta das Normas Internacionais de Contabilidade.

As informações contidas nesse trabalho poderão ser utilizadas pelos profissionais que buscam um conhecimento inicial a respeito do assunto. Essa monografia visa contribuir com a formação do conhecimento a respeito deste item de grande importância dentro do ativo circulante das indústrias.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está estruturado em quatro seções. Na primeira seção, está exposto o problema de pesquisa, seus objetivos geral e específico, e a justificativa que apresenta a relevância da pesquisa. Na segunda seção, têm-se as atribuições dos principais órgãos regulamentadores de contabilidade no âmbito nacional e internacional, procurando ainda apresentar os conceitos de estoques. Na terceira seção descrevem-se os principais tipos de avaliação e mensuração de estoque. Na quarta seção procura-se abordar as mais conhecidas técnicas de custeio para formação do custo do produto com as principais metodologias adotadas para sua avaliação e como é determinado o seu custo.

Portanto, ao se adotar o IFRS em comparação com a legislação local, o efeito no resultado e as regras estabelecidas pela norma para divulgação das demonstrações financeiras, seguido de uma breve análise comparativa com um quadro resumo, este apontará as principais semelhanças e diferenças entre procedimentos contábeis para mensuração dos estoques.

1.6 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Pesquisa pode ser definida de acordo com Antonio Carlos Gil (1996) “como um procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. Para tanto, faz-se necessário utilizar métodos, técnicas e outros conhecimentos científicos para construção da pesquisa e para se alcançar o resultado esperado. Para proporcionar resposta ao problema

proposto, a pesquisa em questão tem uma abordagem qualitativa e tem por objetivo ser uma pesquisa descritiva. Como procedimentos metodológicos utilizará a pesquisa bibliográfica e de análise documental. A vantagem dessa pesquisa é que ao consultar várias fontes que abordam o assunto o trabalho pode apresentar maior qualidade se elaborado apenas com o conhecimento do autor que o fez.

Abordagem qualitativa segundo Antonio Carlos Ribeiro da Silva (2006) consiste em não utilizar dados estatísticos para resolução de problemas e esta abordagem leva em consideração aspectos sociais como crenças, valores, motivação, etc. Isto quer dizer que esta abordagem faz uso de dados reais. Quanto à abordagem qualitativa, para este trabalho de pesquisa e para resolução deste problema, não será usado métodos estatísticos.

Uma pesquisa descritiva, segundo Amado Luiz Cervo e Pedro Alcino Bervian (2002) “observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. Na pesquisa descritiva serão estudadas e analisadas informações diferentes com a finalidade de comparar os resultados.

Pesquisa bibliográfica, de acordo com Marina de Andrade Marconi e Eva Maria Lakatos (1990) é aquela que se utiliza de divulgações já publicadas, isto é, quando já ocorreu um estudo sobre determinado assunto. Segundo as autoras a pesquisa bibliográfica proporciona chegar a um novo ponto de vista sobre determinado tema utilizando materiais que já foram publicados sem se caracterizar como uma mera repetição do assunto. Tratando-se da pesquisa bibliográfica, serão utilizados divulgações e materiais já publicados, sobre o que já foi escrito sobre o tema. Esse estudo bibliográfico terá como base materiais como livros e artigos que tratem de temas como de contabilidade, globalização, contabilidade internacional, convergência, estoques e afins. As fontes utilizadas serão autores conceituados no tocante as normas internacionais.

A pesquisa documental, segundo Antonio Carlos Ribeiro da Silva (2006) “difere da pesquisa bibliográfica por utilizar material que ainda não recebeu tratamento analítico ou que pode ser reelaborado; suas fontes são as mais

diversificadas e dispersas”. Em conformidade com o autor, a pesquisa documental faz uso de documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados como, por exemplo, dados do IBGE, IPEA DATA, LEIS e outros. Deste modo, a pesquisa documental neste trabalho será por meio da Legislação Brasileira, mais precisamente a Lei 11.638/07, que trata das disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PRINCIPAIS ORGÃOS EMISSORES DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

Segundo UHY Moreira Auditores (2009) as normas contábeis internacionais, aceitas em todo o mundo, são emitidas pelo IASB (International Accounting Standards Board), sediado em Londres e iniciou suas atividades em 2001, substituindo o antigo International Accounting Standards Committee, ou IASC.

O IASB tem como compromisso principal desenvolver um modelo único de normas contábeis internacionais de alta qualidade, que requeiram transparência e comparabilidade na elaboração de Demonstrações Contábeis, e que atendam ao público interessado nas Demonstrações Contábeis seja eles investidores, administradores, analistas, pesquisadores ou quaisquer outros usuários e leitores de tais demonstrações.

O IASB emite as normas internacionais de contabilidade, que são denominadas International Financial Reporting Standards, ou IFRS. O IASC, que foi substituído pelo IASB, emitiu 41 normas, que eram denominadas International Accounting Standards, ou IAS, a maioria das quais continua em vigência até hoje. Neste contexto, é importante observar que a IFRS 1 que trata de adoção de IFRS, pela primeira vez, é diferente da IAS 1, que trata do formato, do conteúdo e da apresentação das Demonstrações Contábeis preparadas de acordo com o IFRS, e assim por diante. Em 2003 e 2004, o IASB revisou e atualizou quinze das IASs que

havia sido, anteriormente, emitidas pelo IASC, em linha com seu compromisso de desenvolvimento contínuo das normas contábeis.

Adicionalmente, às normas internacionais de contabilidade, existem interpretações, denominadas IFRIC, que são emitidas, para auxiliar a aplicação de uma norma em relação a um determinado assunto que esteja em evidência, e que requeira direcionamento sobre sua correta interpretação técnica. O International Financial Reporting Interpretations Committee, ou, IFRIC, é o comitê de interpretações ligado ao IASB que emite as interpretações técnicas oficiais. Na época do antigo IASC, também havia um comitê de interpretações denominado Standing Interpretations Committee, ou SIC, que desempenhava funções semelhantes às do atual IFRIC. O SIC emitiu, durante sua existência, 33 interpretações, denominadas SIC. Muitas delas foram incorporadas aos IAS pelo IASB quando da revisão e da atualização daquelas normas, conforme descrito acima, e outras continuam em vigor até hoje.

O conjunto de normas e interpretações composto por IFRS, IAS, IFRIC e SIC forma o que se conhece por normas internacionais de contabilidade, ou International Financial Reporting Standards.

O processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais iniciou pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), órgão regulador do mercado de capitais do País.

As sociedades abertas com o seus valores mobiliários admitidos às cotações de bolsas de valores ou mercado de balcão organizado, deverão apresentar suas demonstrações financeiras consolidadas, a partir de 2010, em comparação com 2009, de acordo com o padrão internacional das IFRS, de acordo com a Instrução CVM nº 457.

A nova Lei prevê a possibilidade de celebração de convênios entre a CVM, o Banco Central do Brasil e as agências reguladoras para a regulamentação de vários de seus dispositivos. Na prática, essas regras deverão surgir de discussões técnicas

que venham a ocorrer no Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão especializado para o qual confluem os especialistas na matéria e que agora se vê revestido de uma competência de auto regulação, ainda que subordinada à própria CVM e ao Banco Central.

Como já mencionado neste trabalho, a migração para os padrões internacionais das IFRS trará inúmeros benefícios, como por exemplo, a comparabilidade e transparência das demonstrações financeiras, a agilidade para a consolidação de informações entre empresas coligadas de diversos países, maior disponibilidade de informações para acionais, financiadores e demais usuários dos dados das empresas aderentes a esses padrões.

2.2 CONCEITOS E PLANO DE CONTAS

2.2.1 CONCEITO DE ESTOQUE

Segundo ERNST & YOUNG, FIPECAFI (2010) não existe divergência entre a norma internacional (IAS 2, CPC 16 e as normas brasileiras anteriores NPC 2 e NBC T 4) com relação ao conceito de estoques, ou seja, estoques são ativos:

- (a) mantidos para venda no decurso normal dos negócios (produtos acabados);
- (b) em processo de produção, para posterior venda (produto em elaboração); ou
- (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços (matéria-prima e materiais de consumo).

Os estoques contemplam produtos e mercadorias comprados para revenda, terrenos e outras propriedades mantidas para revenda. No caso de prestadores de serviço para o qual a entidade ainda não tenha reconhecido uma receita.

Os estoques incorporam também os bens produzidos pela empresa, para venda, e os bens em processo de elaboração, bem como os materiais e suprimentos

que aguardam o seu uso na produção. Eles podem também incluir ativos intangíveis que estão sendo produzidos para revenda, tais como softwares, bem como propriedades que tenham sido compradas ou que estejam sendo desenvolvidas, para venda no decurso normal dos negócios.

2.2.2 PROPRIEDADE DOS BENS

A norma internacional e o CPC 16 não fazem menção ao conceito de propriedade dos estoques, enquanto a NPC 2 define que os estoques devem representar bens e direitos que sejam de propriedade da entidade, quer estejam em seu poder ou em poder de terceiros. Porém, de forma indireta, o conceito de propriedade pode ser inferido através do conceito de transferência, porque é dito que “ou condições tais de controle e responsabilidade que caracterizem a existência do ativo e uma respectiva obrigação”. A NPC não estava em linha com as normas internacionais, fato que demonstrava certa defasagem conceitual da nossa norma, já que a figura da propriedade jurídica está eliminada do conceito de ativo há bastante tempo. Nas normas internacionais a discussão sobre a transferência de ativos é tratada pelo IASB na IAS 18 – Receita, na qual é detalhada a ideia de transferência dos riscos e benefícios significativos em uma transação (e não a da transferência da propriedade jurídica). A definição de um ativo, como análise da transferência dos riscos e benefícios significativos de um ativo, está diretamente relacionada à essência da transação, sem ênfase específica no aspecto legal/formal de propriedade do ativo.

A NPC 2 e a norma internacional (IAS 2) não estavam em perfeita sintonia, mais pela deficiência da norma brasileira anterior em especificar quando aceitar o registro do estoque em situação em que ele não esteja na propriedade jurídica da entidade.

Na norma internacional e de acordo com a nova norma brasileira CPC 16, o ativo (no caso, o estoque) pode ser considerado um ativo da companhia quando o

mesmo é um recurso econômico sob controle da entidade na data da demonstração da posição financeira e desde que essa entidade assuma os riscos e benefícios vinculados a tal estoque; o fundamental não é a transferência de propriedade dos estoques. Assim, não é a forma jurídica da transação que define a transferência contábil (compra e venda) de um estoque. Não é a clássica divisão brasileira entre compra/venda e consignação, por exemplo, o ponto fundamental. Com a aplicação do CPC 16, as normas brasileiras passarão a estar completamente alinhadas no IAS 2 no que se refere à eliminação da figura da propriedade jurídica em relação aos estoques. ERNST & YOUNG, FIPECAFI (2010)

2.2.3 BENS EM CONSIGNAÇÃO

Em linha com a questão anterior, em que mencionamos que propriedade jurídica não é determinante para o reconhecimento do estoque, nosso entendimento é que na norma internacional e no CPC 16 o tratamento contábil dos bens recebidos em consignação deve ser feito a partir de uma análise caso a caso, uma vez que existe variação importante nos contratos firmados entre as entidades, no que se refere à transferência dos principais benefícios e riscos, não havendo, portanto, nessas normas uma definição específica do tratamento contábil dos bens consignados.

Pode ocorrer de, na forma, um contrato estar formalizando a transferência de uma mercadoria sob a forma jurídica de consignação, mas essa consignação ser, na essência, uma operação de compra e venda. Por exemplo, o contrato pode especificar que, após 180 dias, se restar mercadoria no consignatário, a entidade consignadora emitirá nota fiscal de venda para a consignatária desse restante; ora, essa é, na essência, uma operação de compra e venda desde o início. Assim, pelas normas internacionais e pelo CPC 16, ela precisaria ser tratada como tal (compra e venda). E não como consignação desde o início.

A norma brasileira anterior (NPC 2) menciona que não devem ser incluídos no ativo da empresa os estoques recebidos em consignação, quando a consignatária não tenha qualquer responsabilidade sobre os mesmos ou compromisso de aquisição, mesmo que parcial.

Com o processo de convergência para o IFRS, tal diferença de tratamento contábil para esse tipo de transação tende a desaparecer, tendo se em vista a emissão pelo CPC do Pronunciamento Conceitual Básico (“Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”), no qual a primazia da essência econômica sobre a forma legal da transação é introduzida nas práticas contábeis adotadas no Brasil. ERNST & YOUNG, FIPECAFI (2010)

2.2.4 CONTEÚDO DE UM MODELO DE PLANO DE CONTAS

Segundo FIPECAFI (2010) de fato, a Lei das Sociedades por Ações, ao referir-se aos estoques, menciona-os como “os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens do almoxarifado”.

Para empresas comerciais, os estoques seriam tão somente os produtos do comércio adquiridos para revenda e eventualmente uma conta de almoxarifado. Para empresas prestadoras de serviços, os estoques seriam materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de prestação de serviços. Mas elas também precisam apresentar seus estoques de Serviços em Andamento, coisas que pouco se vê porque é comum, infelizmente, as empresas prestadoras de serviços darem tratamento inadequado a seus custos. Já para empresas industriais, há necessidade de diversas contas.

Presumindo que os estoques sejam realizados dentro de um ano, ou dentro de um ciclo normal de operações, o modelo de Plano de Contas apresenta o subgrupo de ESTOQUES no Ativo Circulante, classificado após os subgrupos

Disponível, Clientes, Outros Créditos e Investimentos Temporários, seguindo o conceito de liquidez, sequência essa que também deve ser adotada no balanço de publicação.

Assim, considerando o conteúdo normal dos estoques em empresas industriais, o subgrupo é apresentado pelas seguintes contas:

Quadro 1 – Elenco sugerido de Plano de Contas

ESTOQUES

Produtos acabados

Mercadorias para revenda

Produtos em elaboração

Matéria-prima

Outros materiais diretos

Mão de obra direta

Salário

Prêmios de produção

Gratificações

Férias

Décimo-terceiro salário

INSS

FGTS

Benefícios a empregados

Aviso prévio e indenizações

Assistência médica e social

Seguro de vida em grupo

Seguro de acidentes do trabalho

Auxílio-alimentação

Assistência Social

Outros encargos

Outros Custos Diretos

Serviços de Terceiros

Outros

Custos indiretos

Material indireto

Mão de obra indireta

Salários e ordenados dos supervisores de produção

Salários e ordenados dos departamentos de produção

Gratificações

Férias

- Décimo-terceiro salário
- INSS
- FGTS
- Benefícios a empregados
- Aviso prévio e indenizações
- Assistência médica e social
- Seguro de vida em grupo
- Seguro de acidentes do trabalho
- Outros encargos
- Honorários da diretoria de produção e encargos
- Ocupação
 - Alugueis e condomínios
 - Depreciações e amortizações
 - Manutenção e reparos
- Utilidades e serviços
 - Energia Elétrica (luz e força)
 - Água
 - Transporte do pessoal
 - Comunicações
 - Reproduções
 - Refeitório
- Outros Custos
 - Recrutamento e Seleção
 - Treinamento do pessoal
 - Roupas profissionais
 - Conduções e refeições
 - Impostos e taxas
 - Segurança e vigilância
 - Ferramentas perecíveis
 - Outras
- Manutenção e suprimentos gerais
- Mercadorias em trânsito
- Mercadorias entregues em consignação
- Importação em andamento
- Serviços em Execução
- Almoxarifado
- Adiantamentos a fornecedores
- Perda estimada para redução ao valor realizável líquido (conta credora)
- Perda estimada em estoques (conta credora)
- Ajuste a valor presente (conta credora)

Fonte: Elenco sugerido de contas - FIPECAFI

O Plano de Contas prevê o subgrupo Estoques somente no Ativo Circulante, mesmo porque, como Circulante, considera-se na atual lei o período de um ano, normalmente. Todavia, poderá haver casos de empresas que tenham estoques cuja realização ultrapasse o exercício seguinte; nesse caso, no Balanço, deve haver a reclassificação dos estoques para o Realizável a Longo Prazo, dentro do Ativo Não Circulante, em conta à parte não prevista no Plano de Contas, a não ser que o ciclo operacional da empresa seja superior a um ano. Nesse caso, o Ativo Circulante inclui todos os bens, créditos operacionais, despesas antecipadas e eventuais outras rubricas relativas a essas atividades que demandam mais do que um ano para completar seu ciclo operacional. Assim, esses estoques, nesse caso, permanecem dentro do Ativo Circulante.

Logicamente, isso não deve ser feito com pequenos itens morosos ou comprados em excesso às necessidades correntes que sejam de pequeno valor. Todavia, quando tiver algum significado, isso deverá ser feito. Pode ocorrer, por exemplo, que a empresa, para garantia de sua produção futura, faça uma estocagem bem elevada de determinadas matérias-primas vitais a sua produção ou faça-a por outros motivos, mas não que isso seja o normal no seu ciclo operacional. Nesse caso, a parcela de tais estoques, para consumo a longo prazo (superior ao exercício seguinte), deve ser reclassificada para o Ativo Não Circulante. É importante salientar que a intenção da empresa é vital nessa classificação.

3 AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES

3.1 OBJETIVO

Segundo IBRACON (2010) o objetivo desta Norma é prescrever o tratamento contábil para estoques. Uma questão fundamental na contabilização de estoques é o valor de custo a ser reconhecido como um ativo e transportado para exercício futuro, até que as receitas relacionadas sejam reconhecidas. Esta Norma fornece uma orientação sobre a determinação de custo e seu reconhecimento subsequente como uma despesa, incluindo qualquer redução ao valor líquido realizável. Ela também

fornece uma orientação sobre os métodos de custo que são usados para atribuir custos aos estoques.

Sendo assim a Norma Internacional de Contabilidade IAS 2 – Estoques (IAS 2) substitui a IAS 2 – Estoques (revisada em 1993) e deve ser aplicada para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005. A Norma também substitui a SIC-1 – Consistência – Diferentes Métodos de Custo para Estoques.

O Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB) desenvolveu esta IAS 2 revisada como parte de seu projeto de Melhorias às Normas Internacionais de Contabilidade. O projeto foi assumido em vista das consultas e críticas levantadas em relação às Normas pelos reguladores do mercado de capitais, profissionais da contabilidade e outras partes interessadas. Os objetivos do projeto foram reduzir ou eliminar alternativas, redundâncias e conflitos dentro das Normas, para tratar de algumas questões de convergência e fazer outras melhorias.

O principal objetivo do Conselho para IAS 2 era uma revisão limitada para reduzir alternativas para a mensuração de estoques. O Conselho não reconsiderou a abordagem fundamental para contabilização de estoques, contida na IAS 2.

3.2 ALCANCE

A Norma esclarece que alguns tipos de estoques estão fora de seu alcance, enquanto outros determinados tipos de estoques estão isentos somente dos requisitos de mensuração da Norma.

Os parágrafos de objetivo e alcance da IAS 2 foram alterados retirando-se as palavras “sob o sistema de custo histórico”, para esclarecer que a Norma se aplica a todos os estoques que não são especificamente excluídos de seu alcance.

O parágrafo 3 estabelece uma clara distinção entre os estoques que são inteiramente fora do alcance da Norma (descrita no parágrafo 2) e os estoques que

estão fora do alcance dos requisitos de mensuração, mas dentro do alcance dos outros requisitos da Norma.

A Norma não se aplica à mensuração de estoques de produtores de produtos agrícolas e florestais, produtos agrícolas pós-colheita e minerais e produtos minerais, na medida em que eles são mensurados pelo valor líquido realizável, de acordo com práticas bem estabelecidas no setor. A versão anterior da IAS 2 foi alterada para substituir a palavra “jazidas minerais” por “minerais e produtos minerais”, a fim de esclarecer que a isenção de alcance não está limitada ao estágio inicial de extração de jazidas minerais.

A norma não se aplica à mensuração de estoques de negociadores-corretores de commodity, na medida em que eles são avaliados pelo valor justo menos custos para vender.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Pronunciamento Técnico CPC 16, este Pronunciamento aplica-se a todos os estoques, com exceção dos seguintes:

- (a) produção em andamento proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados (ver o Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de Construção);
- (b) instrumentos financeiros (ver os Pronunciamentos Técnicos CPC 38 e CPC 39 sobre Instrumentos Financeiros); e
- (c) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita (ver Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola).

Este Pronunciamento não se aplica também à mensuração dos estoques mantidos por:

(a) produtores de produtos agrícolas e florestais, de produtos agrícolas após colheita, de minerais e produtos minerais, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas já estabelecidas nesses setores. Quando tais estoques são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que tenha sido verificada a alteração;

(b) comerciantes de *commodities* que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda. Nesse caso, as alterações desse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que tenha sido verificada a alteração.

Os estoques referidos no item 3(a) devem ser mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isso ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada pelos termos de um contrato futuro ou por garantia governamental ou quando exista um mercado ativo e haja um risco baixo de fracasso de venda. Esses estoques devem ser excluídos apenas dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento.

Os operadores (broker-traders) de *commodities* são aqueles que comprem ou vendem *commodities* para outros ou por sua própria conta. Os estoques referidos no item 3(b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de venda no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos operadores. Quando esses estoques são mensurados pelo valor justo menos os custos de venda, eles são excluídos apenas dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento.

3.3 DEFINIÇÕES

Segundo IBRACON (2010) os seguintes termos são usados nesta Norma, com os significados a seguir especificados:

Estoques são ativos:

- (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
- (b) em processo de produção para tal venda; ou
- (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

O valor líquido realizável é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios, menos os custos estimados de conclusão e os custos estimados necessários para efetuar a venda.

Valor justo é o valor pelo qual um ativo poderá ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e interessadas, em uma transação em bases usuais de mercado. Ainda, segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Pronunciamento Técnico CPC 16, poderá ser entre partes conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

O valor líquido realizável refere-se ao valor líquido que uma entidade espera realizar a partir da venda de estoque no curso normal dos negócios. O valor justo reflete o valor pelo qual o mesmo estoque poderia ser trocado no mercado entre compradores e vendedores conhecedores e interessados. O primeiro é um valor específico de uma entidade; o último, não. O valor líquido realizável para estoques pode não ser igual ao valor justo menos os custos para vender.

Estoques compreendem bens adquiridos e mantidos para revenda, incluindo, a título de exemplo, mercadorias compradas por um varejista e mantidas para revenda, ou terrenos e outras propriedades mantidos para revenda. Estoques compreendem também produtos acabados produzidos, ou trabalho, em andamento sendo produzido, pela entidade e incluem materiais e suprimentos que estejam aguardando o uso no processo de produção. Dentro do grupo de matérias-primas e materiais estão incluídos: componentes, embalagens e material de consumo. No caso de um prestador de serviços, estoques incluem os custos dos serviços, para os quais a entidade ainda não reconheceu a respectiva receita.

3.4 MENSURAÇÃO DE ESTOQUE

Os estoques devem ser mensurados pelo menor valor entre o custo e o valor líquido realizável, ou seja, dos dois o menor.

3.4.1 CUSTO DO ESTOQUE

O custo de estoques compreenderá todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais. IBRACON (2010)

3.4.2 CUSTOS DE AQUISIÇÃO

Segundo ERNST & YOUNG, FIPECAFI (2010), os custos de aquisição compreendem o preço de compra e impostos que não sejam recuperáveis pela empresa, custos de transportes, seguros, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição dos bens. Descontos comerciais, abatimentos e outros similares são deduzidos na determinação dos custos de aquisição.

A IAS 2 e o CPC 16 definem que os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição do estoque. Na norma brasileira anterior não havia menção a tais reduções ao custo de aquisição, mas a literatura já sugeria esse procedimento, bem como esse procedimento é amplamente utilizado na prática das empresas.

Dessa forma, descontos, abatimentos (rebate) e outros diretamente atribuíveis ao produto são, como regra geral, atribuídos ao custo de aquisição e não devem ser reconhecidos como receita. Em todas as circunstâncias, a substância econômica da transação deve ser realizada. FIPECAFI (2010)

Os impostos IPI, ICMS, PIS e COFINS incidentes sobre as compras, quando recuperáveis, não devem ser incluídos no custo de aquisição. No caso de itens cujos impostos não sejam recuperáveis, estes devem integrar o custo dos estoques pela nossa normatização. Atenção especial, todavia, deve ser dada ao tratamento desses tributos por força das disposições do IAS 18 sobre Receitas.

3.4.3 CUSTOS DE TRANSFORMAÇÃO

Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados às unidades de produção, tais como mão de obra direta e a alocação sistemática de gastos gerais de fabricação fixos e variáveis que sejam incorridos na transformação de matérias-primas em produtos acabados. A norma define que os gastos gerais de fabricação fixos “são os custos indiretos de produção que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento de fábrica e os custos de gestão e administração da fábrica”. São definidos como gastos gerais de fabricação variáveis, aqueles que “representam os custos indiretos de produção que variam diretamente, ou quase diretamente, em função do volume de produção, tais como materiais e mão de obra indireta”.

Sob a IAS 2 “a alocação de gastos gerais de fabricação fixos aos custos de transformação é baseada na capacidade normal de produção”. Essa definição afeta a alocação de custos aos estoques. Conforme definido na norma, a capacidade

normal é “a produção que se espera atingir em média ao longo de vários períodos ou de períodos sazonais, em circunstâncias normais, levando em consideração a redução da capacidade resultante da manutenção planejada”. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. FIPECAFI (2010)

Segundo IBRACON (2010) o valor de gastos gerais fixos, alocado a cada unidade de produção, não aumenta em consequência de baixa produção ou fábrica ociosa. Os gastos gerais não alocados são reconhecidos como despesa no período em que são incorridos. Em períodos anormais de alta produção, o valor de gastos gerais fixos alocados a cada unidade de produção diminui de modo que os estoques não são mensurados acima do custo. Os gastos gerais variáveis de produção são alocados a cada unidade de produção em base no uso real das instalações industriais.

Um processo de produção pode resultar em mais de um produto fabricado simultaneamente. Este é, por exemplo, o caso quando se fabricam produtos em conjunto ou quando há um produto principal e um subproduto. Quando os custos de transformação de cada produto não sejam separadamente identificáveis, eles são atribuídos aos produtos, numa base racional e consistente. Essa alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo de venda de cada produto, seja no estágio do processo de produção em que os produtos se tornam separadamente identificável, seja no final da produção. A maior parte dos subprodutos, em razão de sua natureza, é imaterial. Quando for este o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor líquido realizável e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal não é materialmente diferente do seu custo. FIPECAFI (2010)

3.4.4 OUTROS CUSTOS

Segundo FIPECAFI (2010) os custos subsequentes de armazenagem ou de entrega ao cliente não devem ser absorvidos pelos estoques. Também são exemplos de custos excluídos dos estoques as despesas administrativas que não contribuem

para trazer os estoques à sua localização e condição atuais e os valores anormais de desperdício de materiais, mão de obra ou outros custos de produção. Estes gastos devem ser reconhecidos no resultado do período em que forem incorridos.

Ainda segundo IBRACON (2010) outros custos são incluídos no custo de estoques somente na medida em que são incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir gastos gerais não relacionados à produção ou os custos de desenhos de produtos para clientes específicos no custo de estoques.

Exemplos de custos excluídos do custo de estoques e reconhecidos como despesas no período em que são incorridos:

- (a) valores anormais de desperdícios de materiais, mão de obra ou outros custos de produção;
- (b) custos de armazenagem, exceto os custos que são necessários no processo de produção antes de outro estágio de produção;
- (c) gastos gerais administrativos que não contribuem para trazer os estoques à sua condição e localização atuais;
- (d) despesa de venda.

A IAS 23 – Custos de Empréstimos identifica as circunstâncias limitadas em que os custos de empréstimos são incluídos no custo de estoques.

Uma entidade pode adquirir estoques com prazos de liquidação futura. Quando o acordo contém efetivamente um elemento financeiro, esse elemento, por exemplo, uma diferença entre o preço de compra para prazos de crédito normais e o valor pago, é reconhecido como uma despesa de juros ao longo do período do financiamento.

3.4.5 CUSTOS DE ESTOQUE DE PRESTADOR DE SERVIÇOS

A norma internacional e o CPC 16 tratam especificamente dos estoques das entidades prestadoras de serviços, mais propriamente de seu serviço em andamento.

Na medida em que prestadores de serviços tenham estoques, eles os avaliam pelos custos de sua produção. Esses custos consistem fundamentalmente de custos de mão de obra e outros custos de pessoal. IBRACON (2010)

Para este tipo de negócio, a IAS 2 permite que o custo do trabalho e outros custos do pessoal envolvidos diretamente na prestação do serviço, assim como o pessoal de supervisão e custos e gastos gerais atribuíveis, possam ser incluídos no custo de estoques. Entretanto, o trabalho e outros custos que se relacionam às vendas e ao pessoal administrativo geral devem ser contabilizados como despesas na medida em que ocorrerem, assim como os estoques não devem incluir margens de lucro ou custos de gastos gerais não atribuíveis, que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

Na norma brasileira anterior não havia menção específica a estoques de prestadores de serviços. ERNST & YOUNG, FIPECAFI (2010)

4 TÉCNICAS PARA MENSURAÇÃO DE CUSTO

As normas brasileiras e as normas internacionais permitem a utilização das mesmas fórmulas de custeio, sendo essas:

- (a) custo médio ponderado;
- (b) primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS);
- (c) identificação específica;
- (d) custo-padrão; e
- (e) método de varejo.

O método de último a entrar primeiro a sair (UEPS) não é permitido na norma internacional e no CPC 16, sendo que no Brasil, em função de não ser permitido pela legislação fiscal vigente, o método já não é usualmente utilizado pelas companhias.

A partir de sua revisão em 2003, a IAS passou a não permitir a utilização da fórmula de último a entrar, primeiro a sair (UEPS), que proporciona uma aproximação, em muitos casos, mas não sempre, do custo dos produtos vendidos no resultado do exercício ao custo de reposição e provoca o efeito inverso sobre a conta de estoque no ativo, uma vez que a conta de estoques fica representada pelas compras mais antigas do bem, contrariando a ideia de apresentar os estoques ao seu custo mais atual.

O CPC 16 também não permite a utilização pelas companhias brasileiras, em função de ser vedado fiscalmente (Parecer Normativo nº 127, de 1º de janeiro de 1975) e em decorrência dos efeitos da subavaliação dos estoques, principalmente em época de alta inflação. ERNST & YOUNG, FIPECAFI (2010)

4.1 IDENTIFICAÇÃO ESPECÍFICA

O custo dos estoques de itens que não sejam geralmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser mensurado através da identificação específica dos seus custos individuais. A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a elementos identificados do estoque. Esse é tratamento apropriado para os itens segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de estoque que sejam geralmente intercambiáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, deve ser aplicado um método de seleção do custo de itens que são levados para consumo ou custo de vendas e para os que permanecem nos estoques. ERNST & YOUNG, FIPECAFI (2010)

4.2 CUSTO-PADRÃO

De acordo com Sérgio de Iudícibus et. al. (2010, p.83) Custo-padrão é o método de custeio por meio do qual o custo de cada produto é predeterminado, antes da produção, baseado nas especificações do produto, elementos de custo e nas condições previstas de produção. Assim, os estoques são apurados com base em custos unitários padrão e os custos de produção reais são apurados e comparados com os padrões, registrando-se suas diferenças em contas de variação. Tal técnica tem por objetivo uma melhor análise das operações e possibilitar a identificação de ineficiências e perdas, como base para a tomada de medidas corretivas para períodos seguintes.

O custo-padrão é uma técnica que pode ser adotada sob diversas formas, parcial ou totalmente, e por elementos de custo. Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques, o custo-padrão leva em consideração os níveis normais de utilização dos materiais e bens de consumo, da mão de obra e da eficiência na utilização da capacidade produtiva. Essa consideração ocorre para que os gastos gerais alocados a cada unidade de produção não aumentem em função dos efeitos de ociosidade ou sazonalidade da fábrica.

O custo-padrão é mais utilizado por grandes empresas, com operações de grande volume, com linhas de montagem de produtos que utilizam muitas peças, componentes, etc.

O padrão preestabelecido de custos deve ser revisado periodicamente, sempre que ocorrerem alterações significativas nos preços dos materiais, nos salários e no próprio processo de fabricação.

Considerando que o custo-padrão é um valor “que deveria ser”, não é para avaliação dos estoques para efeito de Balanço; por isso, utiliza-se tal sistema durante o exercício, devido a sua utilidade no planejamento e no controle das operações, na avaliação de eficiência e no estabelecimento de preços de venda, retornando-se ao custo histórico ou real na data do balanço. Por isso, as contas de variação devem ser proporcionalmente distribuídas entre os estoques e o custo dos

produtos vendidos. Só se pode usar o Padrão para balanço se a diferença entre ele e o custo real for mínima, de forma a garantir que os estoques estejam sempre com valores correspondentes ao seu custo.

Ainda ERNST & YOUNG, FIPECAFI (2010) considera que a norma internacional e o CPC 16 pontuam que o custo-padrão pode ser utilizado por conveniência se o resultado da sua adoção se aproximar do resultado que seria obtido através da mensuração do custo real. A norma brasileira anterior estabelece que o método de custo-padrão é também aceitável, desde que, na data do balanço, o custo-padrão seja ajustado ao real.

É importante mencionar que o Parecer Normativo CST nº 6/79, ao tratar desse assunto, determina que, no caso em que a empresa apure custos com base em padrões preestabelecidos, como instrumento de controle de gestão, deverá cuidar no sentido de que o padrão incorpore todos os elementos de custos e que a avaliação final dos estoques (imputação dos padrões mais ou menos as variações de custos) não seja diferente da que seria obtida com o emprego do custo real. Particularmente, a distribuição das variações entre os produtos (em processo e acabados) em estoque e o custo dos produtos vendidos deve ser feita a intervalos não superiores há três meses ou em intervalo de maior duração, desde que não excedido qualquer um dos prazos seguintes:

- (a) o exercício social;
- (b) o ciclo usual de produção, entendido como tal o tempo normalmente despendido no processo industrial do produto avaliado.

Essas variações, aliás, deverão que ser identificados no nível de item final de estoque, para permitir verificação do critério de neutralidade do sistema adotado de custos sobre a valoração dos inventários.

Ainda segundo IBRACON (2010) o custo-padrão leva em consideração os níveis normais de materiais e suprimentos, mão-de-obra, eficiência e utilização da capacidade. Ele é regularmente revisto e, se necessário, reajustado à luz das condições atuais.

Como se verifica, a legislação fiscal aceita a manutenção de uma contabilidade ao custo-padrão, desde que:

- (a) inclua todos os elementos de custo, ou seja, matéria-prima, mão de obra e gastos gerais de fabricação;
- (b) os estoques fiquem avaliados ao que seria o custo real, mediante alocação da variação correspondente entre o padrão e o real aos estoques e aos produtos vendidos;
- (c) a distribuição das variações anteriores seja feita não só no final do exercício, mas também durante o ano, em intervalos não superiores há um trimestre, exceto em casos em que o ciclo de produção seja maior, o que não é comum nas empresas industriais;

as variações de custo sejam identificadas por item final de estoque, ou seja,

- (a) produto por produto. Essa nos parece ser uma tarefa difícil para as empresas que tenham grande diversidade de produtos. Todavia, o objetivo é somente o de permitir a constatação de que não estão havendo distorções na apuração do lucro, decorrentes de uma forma indevida de apropriação das variações de custo entre estoques e custo das vendas, caso se fizesse tal apropriação pela somatória global dos produtos com cargas diferentes de custos.

4.3 MÉTODO DE VAREJO

A norma internacional e a norma nacional mencionam que o método de varejo pode ser utilizado por conveniência, quando os resultados se aproximarem dos

custos. Esse método é geralmente utilizado pela indústria varejista para mensuração dos estoques de um grande número de itens que rapidamente estão girando, com margens similares, para os quais seria impraticável o uso de outros métodos de custeio. O custo dos estoques é determinado reduzindo-se o preço de venda dos estoques um apropriado percentual de margem bruta. ERNST & YOUNG, FIECAFI (2010)

Ainda, segundo IBRACON (2010) o percentual utilizado leva em consideração o estoque que teve seu preço reduzido abaixo de seu preço de venda original. Frequentemente, utiliza-se um percentual médio para cada departamento de varejo.

4.4 BENS INTERCAMBIÁVEIS – PEPS E CUSTO MÉDIO

A norma internacional e a norma brasileira orientam que os custos dos estoques, exceto os que não sejam geralmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos, devem ser atribuídos pelos métodos PEPS ou custo médio. A expressão bens intercambiáveis (interchangeable) que aparece na IAS 2 e no CPC 16 diz respeito a bens homogêneos comprados ou fabricados em lotes, que são utilizados ou vendidos fracionadamente.

O critério PEPS pressupõe que os itens que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos também primeiramente e, conseqüentemente, os itens remanescentes nos estoques, no final do período, sejam os mais recentemente comprados ou produzidos. Já no custo médio, o custo dos itens que permanecem no estoque final e o custo daqueles que saíram do estoque por consumo ou venda, são determinados por um critério de ponderação média dos custos e quantidade dos estoques iniciais e das entradas. O cálculo do custo médio pode ser efetuado no final do período mensal ou a cada entrada no estoque.

A diferença existente entre a norma internacional/CPC 16 e a norma brasileira anterior está no fato de que a IAS 2 e o CPC 16 propiciarem a possibilidade de

utilização de mais de uma fórmula de custeio em uma mesma entidade, desde que os estoques não tenham a mesma natureza e uso similares. Por exemplo, a norma internacional menciona que estoques usados em determinado segmento de negócio de uma entidade podem ter um uso diferente do mesmo tipo de estoques usados em outro segmento de negócio. Entretanto, uma diferença na posição geográfica dos estoques (ou em suas leis de imposto respectivas) não é suficiente, por si só, para justificar o uso de fórmulas diferentes de custeio. A norma brasileira anterior mencionava que as entidades devem utilizar os métodos de maneira uniforme. Nesse contexto, a IAS 2 e o CPC 16 propiciam uma visão mais objetiva de circunstâncias nas quais uma entidade poderia utilizar fórmulas de custeios diferentes. ERNST & YOUNG, FIPECAFI (2010)

4.5 VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO

Segundo ERNST & YOUNG, FIPECAFI (2010) a IAS 2 e o CPC 16 definem o valor realizável líquido como sendo o preço de venda estimado no curso ordinário da atividade menos os custos estimados de conclusão e os custos estimados necessários para efetuar a venda, não havendo diferenças entre essas normas.

Na mesma linha da IAS 2, a NPC 2, define o valor líquido de realização como sendo o preço estimado de venda no curso dos negócios da entidade, deduzidos os custos necessários para completar o produto e aqueles necessários para efetuar a venda ou dela decorrentes.

No que diz respeito aos estoques de matérias-primas e bens de almoxarifado, a Lei nº 6.404/76 determina que o valor de reposição, mediante compra no mercado, seja utilizado para mensurar o valor recuperável do estoque quando este for inferior ao custo. Já na IAS 2 e no CPC 16 não existe tal especificação, o que abre a possibilidade para a utilização de outros métodos de mensuração do valor líquido de realização. Ressaltamos que a menção na Lei nº 6.404 do valor de reposição ainda permanece e, ainda que as práticas contábeis estejam em processo de harmonização ao IFRS por meio da emissão do CPC 16.

As normas brasileiras (anterior e o CPC 16) e a norma internacional mencionam que os estoques de matérias-primas e de outros bens de consumo mantidos para uso na produção de bens não são reduzidos ao seu valor líquido de realização quando se espera que os preços dos produtos acabados, nos quais eles são incorporados, sejam vendidos por um preço igual ou acima do seu custo. Caso contrário, quando existe uma redução no preço de produtos acabados, de forma tal que seu custo exceda o seu valor líquido de realização, o custo dos materiais que incorporam esse produto deve ser reduzido ao seu valor líquido de realização. Nessas circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor alternativa para a determinação do valor líquido de realização.

No que diz respeito aos produtos destinados à venda, a Lei nº 6.404/76, menciona utilização do valor de mercado para mensuração dos estoques em duas situações: a primeira para redução dos custos dos estoques ao seu valor realizável e a segunda como critério de mensuração das mercadorias fungíveis. Contudo, na definição do valor de mercado, a referida lei inclui a margem de lucro para cálculo desse valor de mercado.

Apesar da regra de mensuração dos estoques ser a do custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor, como exceção a essa regra de mensuração, a IAS 2 menciona os estoques detidos por:

- (a) operadores de commodities que mensurem os estoques pelo valor justo (fair value), menos o custo para vender. Esses estoques são aqueles essencialmente adquiridos com a finalidade de venda no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem do corretores/negociantes; e
- (b) produtores de mercadorias agrícolas e florestais, que detenham produtos agrícolas após o ponto da colheita e de produtos minerais, cujos estoques podem ser mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas já bem estabelecidas nesses setores. Isso ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada nos termos de um contrato futuro

ou de contrato com o governo ou quando exista um mercado ativo e haja um risco baixo do fracasso de venda.

Deve ser observado que as variações nos valores desses estoques (com base em valor realizável líquido ou valor justo) devem ser reconhecidas no resultado do período em que ocorreram.

A norma define o valor realizável líquido como sendo “o valor líquido que uma entidade espera realizar com a venda do estoque no decurso normal dos negócios” e valor justo é definido como “aquele pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo pode ser liquidado entre partes cientes do negócio e voluntariamente participantes de uma transação entre partes independentes”. Dessa forma, o valor realizável líquido não é necessariamente equivalente ao valor justo, menos custo de vender, uma vez que, diferentemente o valor justo, o valor realizável líquido é específico da entidade.

A aplicação do critério de valor de custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor, deve ser feita separadamente para subconta de estoques.

4.6 CUSTOS NÃO RECUPERÁVEIS DE ESTOQUES

A IAS 2 especifica que “o custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado”.

Nesses casos, é necessário reduzir os estoques ao seu valor realizável líquido. Esse requerimento é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas pelas quais se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

Ainda segundo ERNST & YOUNG, FIPECAFI (2010) a norma internacional e o CPC 16 mencionam que os custos dos estoques podem não ser recuperáveis quando esses estoques estão danificados total ou parcialmente, obsoletos ou se houve uma redução no seu preço de venda. Os custos também podem não ser recuperáveis se os estimados para a finalização ou os custos de venda estimados a serem incorrido aumentarem a ponto de essa soma não ser recuperável. Nesses casos, deve ser utilizado o valor realizável líquido como base de avaliação desses estoques.

A norma internacional e o CPC 16 orientam que a redução dos custos dos estoques ao valor líquido de realização deva ser efetuada item a item. Em algumas circunstâncias, no entanto, poderá ser apropriado agrupar itens similares ou itens que são relacionados.

Segundo a norma internacional e o CPC 16, as estimativas de valor realizável líquido são baseadas na melhor evidência disponível no momento em que a estimativa é feita do montante de valor que se espera realizar dos estoques. Essas estimativas devem considerar as flutuações de preço ou custos diretamente relacionados com os eventos que ocorrerão após o final do período até que tais eventos confirmem as condições existentes no final do período.

As estimativas de valor realizável líquido devem considerar o propósito de cada estoque mantido. Por exemplo, o valor líquido de realização de uma quantidade de estoques mantidos para venda ou para vender contratos de serviços é baseado no preço contratado. Se as vendas contratadas foram menores que os estoques mantidos, o valor líquido de realização do excesso é baseado nos preços gerais de venda. Provisões podem surgir dos contratos de venda firmes com

quantidades superiores às quantidades nos estoques mantidos ou dos contratos de compras firmes. Tais provisões são tratadas pela IAS 37 e o CPC 25.

A norma internacional e o CPC 16 mencionam que uma nova avaliação do valor realizável líquido é feita em cada período subsequente. Quando as circunstâncias que anteriormente provocaram a baixa do custo ao seu valor líquido de realização não mais existem, ou quando há uma clara evidência no aumento do valor líquido de realização devido às mudanças nas circunstâncias econômicas, o montante baixado deve ser revertido (a reversão está limitada ao montante original de baixa), de modo que o novo montante seja o menor entre o custo e o valor líquido de realização. Isso ocorre, por exemplo, quando, num primeiro instante, um item de estoque é reduzido ao valor líquido de realização, porque o preço de venda se reduz. No entanto, num segundo instante, se o preço de venda tornar a subir e esse item ainda permanecer na entidade, a reversão deve ser feita, limitada ao seu montante original.

Na mesma linha, de acordo com a norma brasileira anterior (NBC T4), os estoques obsoletos ou inservíveis deviam ser avaliados pelo valor realizável líquido e os estoques invendáveis deviam ser baixados. A norma brasileira NPC 2 menciona que, nos casos de perda de utilidade ou de redução no preço de venda ou de reposição de um item, de tal forma que o seu valor realizável líquido seja inferior ao custo, o valor realizável líquido deve ser a base de avaliação do estoque. A NPC 2 menciona, de forma explícita, que devem ser avaliados pelo valor realizável líquido os itens que, em função do tempo, do avanço tecnológico ou de outros fatores, se tornam obsoletos ou deteriorados.

5 RECONHECIMENTO NO RESULTADO

De acordo com a norma internacional e a norma brasileira, segundo ERNST & YOUNG, FIPECAFI (2010), quando os itens do estoque são vendidos, o custo correspondente, baixado da conta de estoques deverá ser registrado como despesa

do período em que a venda tenha sido reconhecida, sob a denominação de “custo do produto ou mercadorias vendidos”.

A norma internacional e o CPC 16 preveem também outros custos que não são incorporados aos custos dos estoques, devendo ser contabilizados diretamente como despesa. Exemplos desses custos são:

- (a) perdas anormais de materiais desperdiçados, mão de obra e outros custos de produção;
- (b) custos com armazenamento, a menos que o custo seja estritamente necessário no processo produtivo até que o bem seja transferido para a próxima etapa de produção;
- (c) despesas administrativas não relacionadas com o processo produtivo e
- (d) despesas de vendas.

O montante de baixas e perdas deve ser registrado como despesa no momento em que a baixa ou a perda tenha ocorrido. O montante de reversão de baixas de estoques, provenientes do aumento do valor líquido de realização, deverá ser contabilizado no período de sua ocorrência.

Dentro deste mesmo conceito, segundo IBRACON (2010), quando os estoques forem vendidos, o valor contábil desses estoques será reconhecido como uma despesa no período em que a receita correspondente for reconhecida. O valor de qualquer redução de estoques ao valor líquido realizável e todas as perdas de estoques serão reconhecidos como despesa no período em que ocorrer a redução ou a perda. O valor de qualquer reversão de redução de estoques, resultante de um aumento no valor líquido realizável, será reconhecido como uma redução no valor de estoques reconhecido como despesa, no período em que ocorrer a reversão.

Alguns estoques podem ser alocados a outras contas do ativo, por exemplo, estoque utilizado como componente de imobilizado de construção própria. Os estoques alocados a outro ativo são, dessa forma, reconhecidos como despesa durante a vida útil desse ativo.

6 DIVULGAÇÃO

De acordo com a norma internacional e o CPC 16, João José dos Santos (2006) cita que as demonstrações financeiras devem divulgar:

- (a) as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo a fórmula de custeio usada;
- (b) o montante total escriturado de estoques e o montante escriturado em classificações “contas de estoques” apropriadas para a entidade;
- (c) o montante de estoques escriturado pelo valor justo menos os custos de vender;
- (d) o montante de estoques reconhecido como um custo durante o período;
- (e) o montante de qualquer redução nos estoques reconhecido como uma despesa ou custo Provisão para Ajustes ao Mercado no período;
- (f) o montante da reversão de qualquer redução no montante de estoques reconhecidos como custo ou despesas do período;
- (g) as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de uma redução de estoques;
- (h) o montante escriturado de estoques cedidos ou dados como penhor de garantia a passivos.

As informações referentes ao montante escriturado e mantido em diferentes classificações do estoque e à extensão das alterações nesses ativos são úteis para os usuários das demonstrações financeiras. As classificações comuns de inventários são: matéria-prima, mercadorias para revenda, bens de consumo na produção, materiais, produtos em processo e bens acabados. Os estoques de um prestador de serviços podem ser descritos como trabalhos em andamento.

O montante de estoques reconhecido como despesa durante o período, muitas vezes identificado como o custo das vendas, consiste nos valores provenientes da mensuração dos estoques vendidos, nos gastos gerais de produção não alocados e no montante relativo às anormalidades no processo e ao custo de produção dos estoques “capacidade ociosa”. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outros montantes, tais como custos de distribuição.

Algumas entidades adotam um formato para os resultados que resulta na divulgação de valores que não seja o custo de estoques reconhecido como uma despesa durante o período. Nesse formato, uma entidade faz uma análise dos custos e despesas usando uma classificação baseada na natureza dos gastos. Neste caso, a entidade divulga os custos reconhecidos como uma despesa relativa a matérias-primas e materiais consumíveis, custos de mão de obra e outros custos juntamente com o montante relativo à variação nos estoques de processo acabado e os valores alocados ao ativo.

Ainda segundo ERNST & YOUNG, FIPECAFI (2010), a norma brasileira anterior (NPC 2) requer as seguintes divulgações:

- (a) classificação dos estoques no ativo circulante;
- (b) o montante dos valores dos estoques de produtos acabados, produtos em processo, matérias-primas, materiais auxiliares, importações em andamento e adiantamento a fornecedores.
- (c) os ajustes de estoques a valor de mercado ou ao valor líquido de realização que devem integrar as rubricas do custo dos produtos vendidos;
- (d) através de notas explicativas , devem ser divulgadas ainda: (a) a base de avaliação dos estoques, inclusive o método de custeio adotado; (b) as mudanças nas práticas e critérios contábeis que tenham efeito significativo no exercício corrente, ou que possam ter efeitos significativos em exercícios subsequentes; (c) quaisquer vínculos ou restrições à realização ou à movimentação a que os estoques estejam sujeitos, tais como penhor comercial ou garantias de financiamentos.

Em síntese, os requisitos de divulgação constantes da IAS 2, CPC 16 e da NPC 2 são muito semelhantes. As diferenças verificadas em relação à norma brasileira anterior referem-se à: (a) divulgação do montante de estoques baixado como perda no período; (b) o montante de reversão de perdas do período; (c) as circunstâncias ou eventos que promoveram tais reversões de baixas efetuadas, constantes da norma internacional e que não constam da norma brasileira; e (d) o reconhecimento como ativo de estoques que não sejam da propriedade jurídica da

entidade. Com a adoção do CPC 16, os requerimentos de divulgação nas práticas contábeis adotadas no Brasil são plenamente alinhados com a norma internacional.

7 COMPARAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS COM AS NORMAS BRASILEIRAS

Tanto a norma brasileira como a internacional define que estoques são ativos destinados à venda ou ao consumo no próprio processo produtivo. Ou ainda, como um ativo mantido para venda no curso normal dos negócios, no processo de produção para essa venda ou para ser consumido na produção de bens e serviços. São compostos por ativos tangíveis e intangíveis.

Todavia, quando o assunto é propriedade de bens há algumas divergências entre as normas: a IAS 2 não faz alusão ao conceito de posse do bem, porém define que estoques são todos os ativos cujos benefícios e riscos oferecidos são de direito e responsabilidade da empresa. Já a NPC 2 delibera que os estoques representam os bens e direitos da entidade, sendo alocados no estoque próprio ou em poder de terceiros, contudo não há necessidade clara na norma em relação ao registro do estoque quando este não está em poder da instituição.

Com relação aos bens em consignação a norma brasileira regulamenta que todos os ativos oriundos dessa operação não devem ser reconhecidos no estoque, quando a organização não detém responsabilidade ou compromisso algum de aquisição desses bens. Ao passo que a norma internacional determina que se realize uma análise de “caso-a-caso” dos contratos de consignação, por exemplo, em um contrato de consignação que prevê a emissão de uma nota fiscal de venda para retorno das mercadorias não consumidas, a consignatária em determinado período, é considerada pela IAS 2 um contrato de compra e venda, portanto deve ser reconhecida como tal desde o início e não como consignação.

Segundo NYIAMA (2005), “a diferença existente entre a norma internacional e a norma brasileira relacionada aos estoques é que a legislação fiscal brasileira não permite a utilização do método UEPS. No sistema internacional, divulga-se a

diferença entre PEPS ou custo médio, a qual não deve ser superior ao valor líquido realizável ou menor entre o custo corrente na data do Balanço Patrimonial”.

Nas normas internacionais, é permitido agrupar itens por linhas de produtos quando não há a possibilidade de avaliação individual. No Brasil, os itens devem ser apresentados separadamente.

Na mensuração dos estoques, a norma brasileira e a norma internacional são bem semelhantes. Em ambas, a principal regra de mensuração é que os estoques podem ser avaliados pelo custo de aquisição (ou de fabricação) e pelo valor líquido realizável (ou valor de mercado), dos dois opta-se pelo menor, além disso, é necessário incorporar todos os custos gerados no processo produtivo aos estoques. As normas também não divergem a respeito dos custos a serem alocados ao estoque, ou seja, tanto na norma brasileira como na norma internacional, devem ser alocados aos estoques “os custos necessários para trazer os estoques em suas condições e localização atuais”.

No IAS 2 há uma singularidade com relação à mensuração de estoque, pois aceita que seja aplicado o valor justo (fair value), ou seja, o valor que um ativo pode ser negociado no mercado por duas partes sem que haja vantagem para alguma delas. No Brasil, o valor realizável líquido e o valor de mercado são os conceitos de mensuração que mais se aproximam ao valor justo, mas não se igualam. O valor realizável líquido é o preço de venda deduzido de todos os custos necessários para finalizar a produção e efetivar a venda, enquanto que o valor de mercado, de acordo com a NBCT 4 e Lei 6.404/76, corresponde ao preço líquido de venda, deduzidas as despesas e a margem de lucro ou o valor líquido realizável menos a margem de lucro. Nesse aspecto a margem de lucro é responsável por outra diferença entre a IAS 2 e a norma local.

Enquanto a NPC 2 declara que os critérios e técnicas de mensuração de estoques não se aplicam a ativos estocados nas empresas em processo de descontinuidade a IAS 2 não se manifesta com relação ao assunto. Contudo, para todos os efeitos as normas internacionais e brasileiras determinam que as empresas em processo de descontinuidade devam mensurar e registrar os bens mantidos no estoque pelo valor líquido de realização, fazendo ainda com que a aplicação desse método seja efetivada na essência e na forma.

As normas locais e internacionais determinam que as empresas em processo de descontinuidade façam a mensuração e o registro dos seus estoques pelo valor líquido realizável, pois dessa forma as demonstrações financeiras poderão representar com maior clareza e fidedignidade a situação dos ativos estocados da instituição em determinada data.

O custo de aquisição composto pelo preço de compra, os impostos irre recuperáveis para a organização, seguros, custos de transportes como os fretes e outros custos, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens (matéria-prima) é um dos custos que devem ser incorporados ao estoque. No entanto, demais custos como abatimentos e descontos comerciais não devem ser considerados no custo de aquisição e é este um dos conceitos que distingue a norma internacional da nacional, pois a IAS 2 é clara nas suas definições sobre estes outros custos e suas deduções no custo de aquisição de estoque. A IAS 2 define que “descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição do estoque”.

Enquanto que na norma nacional não existe definição sobre essas reduções no custo de aquisição, em contrapartida fala-se claramente sobre o tratamento dos impostos incidentes nas compras de materiais e sua relação com a incorporação ou não no custo de aquisição. A NPC 2 menciona que estes impostos (ICMS, IPI, COFINS e PIS) que são recuperáveis devem ser excluídos do custo de aquisição.

Segundo ERNST & YOUNG, FIPECAFI (2010), “Quando os estoques são adquiridos a prazo, em condições normais de crédito, geralmente existe um custo financeiro implícito embutido no preço. Esse custo financeiro deverá ser mantido como custo de aquisição”.

“A norma internacional e o CPC 16 estabelece claramente que os elementos financeiros de uma compra a prazo expandido, fora das condições normais de negociação para a empresa e o setor, sejam reconhecidos como despesa no período de financiamento. A norma brasileira anterior não continha nenhuma referência a esse respeito.”

“A norma brasileira anterior mencionava que juros não são geralmente considerados necessários para colocar os estoques em condição e localização

atuais. Mas disso se infere que juros sejam os relativos a empréstimos e financiamentos, não os relativos a prazo dado pelo fornecedor que seja considerado normal.”

Ao ser realizada uma compra a prazo de material pode haver custos financeiros embutidos no preço, diante de tal fato a IAS 2 estabelece que esses elementos financeiros sejam considerados como despesa financeira do período. Na norma local não há nenhuma recomendação que trate desse assunto, ou seja, não existe nenhuma regra específica, a única ressalva diz respeito aos juros, os quais são considerados necessários para possibilitar que o estoque esteja em suas condições e localização atual.

Tanto os custos de transformação quanto os gastos gerais relativos à produção devem ser incorporados ao custo do estoque e sua aplicação é harmônica entre as duas normas nacional e internacional. Todavia aqueles gastos gerais que não são oriundos do processo produtivo possuem regras distintas em cada norma, enquanto a IAS 2 aceita que estes gastos sejam alocados ao custo dos produtos acabados, na norma brasileira esta prática não é aceita.

De acordo com o CPC 16 as metodologias utilizadas para avaliação de estoques são o PEPS e a média ponderada móvel que são os dois métodos passíveis de serem aplicados nas organizações que possuem controle de estoques. O CPC 16 ainda recomenda que para produtos de uso semelhantes deve-se adotar uma única metodologia, contudo, quando a organização trabalhar com estoques de produtos diferentes que requerem tratamento diferenciado é justificável e possível o uso de metodologias distintas.

O valor realizável líquido representa o valor ajustado do bem caso ele tenha se desvalorizado como obsolescência, queda de preço de venda ou danos. O valor justo corresponde ao valor de mercado ou ao preço de negociação entre as partes relacionadas.

A IAS 2 é aplicada a grande maioria dos estoques com exceção daqueles que estão relacionados com instrumentos financeiros, ativos biológicos e de produção em elaboração, oriundos de contratos de construção. Esta norma tem o objetivo de orientar as organizações para os pontos relacionados ao custo dos estoques, valor

realizável líquido, método de avaliação de estoques e as divulgações necessárias. O custo de estoque deve se apurado pelo valor de mercado ou valor realizável líquido, optando-se pelo menor custo dentre eles, e a norma preceitua que custos são aqueles que abrangem todos os custos de aquisição, transformação e outros que sejam utilizados no processo de produção.

Para os métodos de mensuração dos estoques, pode-se utilizar a média ponderada móvel ou PEPS. Em relação à norma praticada no Brasil, a IAS 2 traz uma particularidade porque aceita que sejam usados dois métodos distintos quando a organização atua em segmentos de negócios diferentes.

Com relação á avaliação de estoques, esta pode ser mensurada de acordo com o valor realizável líquido. Segundo a IAS 2, para obter o valor realizável líquido da matéria-prima é possível utilizar vários métodos já que ela não especifica qual deve ser utilizado. Ao contrário da norma brasileira, a qual estabelece a aplicação do custo de reposição, mediante compra no mercado, para avaliação do valor líquido de realização. Contudo, as normas se equivalem quando, na organização, ocorre a seguinte situação: quando o preço do produto final se mantém igual ou superior ao seu custo não há necessidade de ajustar os custos dos produtos que serão agregados ao produto final. Caso o preço do produto seja inferior ao seu custo é recomendada a aplicação do custo de reposição para chegar ao valor realizável líquido.

De modo geral, a norma brasileira que trata de estoques é semelhante à norma internacional (IAS 2), porém diferem em relação à avaliação da necessidade de provisão para desvalorização de estoques de matéria-prima e produto acabado. No que diz respeito à matéria-prima, no Brasil é possível que seu valor realizável líquido seja obtido somente pelo custo de reposição, já internacionalmente a norma é omissa quanto ao método a ser utilizado para avaliar o valor líquido de realização, dessa forma, pode-se chegar ao valor por meio de vários métodos. Com relação aos custos dos produtos destinados a venda, na legislação brasileira é possível mensurá-los através do valor de mercado, inclusive podendo aplicar a margem de lucro para chegar a esse valor.

Com relação aos custos recuperáveis, a NBCT 4 define que quando alguns itens dos estoques se tornam obsoletos (deteriorados em função do tempo, dos

avanços tecnológicos entre outros fatores) ou não estão mais em condições de uso por algum motivo, eles devem ser avaliados pelo seu valor líquido de realização, a norma estabelece ainda que para aqueles bens que não podem mais ser colocados à venda é necessário realizar a baixa dos mesmos.

De acordo com a IAS 2, custos não recuperáveis ocorrem quando: os estoques se tornam obsoletos, danificados, perdem o valor no seu preço de venda, ou ainda quando as somas dos custos incorridos na produção e dos custos de venda aumentam de tal forma que não se consiga recuperá-los, sendo assim, é preciso levar estes estoques ao seu valor que de fato valem, avaliando-os pelo valor líquido de realização. Para tanto, é recomendado que tal avaliação seja aplicada item a item do estoque, porém é possível a aplicação a itens agrupados.

Finalmente, nota-se que entre as normas há mais similaridades do que diferenças no tratamento dos estoques. Em alguns casos, enquanto uma prescreve claramente determinado procedimento para aplicar em certas situações, a outra não faz menção ou não é específica na sua redação. Dentre as diferenças analisadas a mais expressiva é com relação à mensuração de estoques, onde o valor de mercado e o valor realizável líquido são aceitos por ambas, contudo a norma internacional prevê ainda o valor justo como forma de valorar os itens estocados e no Brasil não há nenhum método equivalente. Ao tratar as semelhanças destaca-se a aceitação do PEPS e da média ponderada móvel como técnicas para mensurar o custo dos estoques.

Quadro 2 – Comparação da Norma Internacional com a Norma Brasileira

Sumário da Comparação das Práticas Contábeis Adotadas no Brasil com as Normas Internacionais de Contabilidade -
IAS 2 - Estoques

Descrição da Norma Internacional	Principais diferenças em relação à norma brasileira	Principais áreas das demonstrações contábeis afetadas
<p>O estoque é reconhecido no balanço de uma entidade quando os riscos e benefícios associados a ele são transferidos para a entidade. O estoque deve ser avaliado ao custo ou pelo valor líquido realizável, dos dois, o menor. Valor líquido realizável é o preço estimado de venda menos os custos estimados de completar e para vender, que incluem custos relevantes de marketing e de distribuição.</p> <p>Como exceção à regra geral acima, os estoques de ativos biológicos e de minérios podem ser avaliados pelo valor líquido realizável, desde que seja prática aceita pela indústria. Além disso, os estoques em poder de agentes intermediários (tradings) podem ser avaliados pelo valor justo deduzidos dos custos de venda.</p> <p>O custo dos estoques compreende os custos de compra, de transformação e outros custos incorridos (inclusive despesas indiretas) para trazer estes estoques à condição de produtos acabados.</p>	<p>De uma maneira geral a norma brasileira é similar ao IAS 2, exceto no que se refere à avaliação da necessidade de provisão para esvalorização do estoque de matéria-prima e produtos acabados.</p> <p>No caso de matérias-primas, a comparação se dá com o custo de reposição ao invés do valor líquido de realização. No caso de produtos acabados, o preço líquido de realização é apurado após deduzida a margem de lucro.</p>	<p>Estoques, demonstrado resultado e apresentação e divulgação das demonstrações contábeis.</p>
<p>O custo dos estoques compreende os custos de compra, de transformação e outros custos incorridos (inclusive despesas indiretas) para trazer estes estoques à condição de produtos acabados. O custo dos estoques é determinado normalmente utilizando-se o método primeiro que entra primeiro que sai (PEPS) ou média ponderada. Último que entra primeiro que sai (UEPS) não é permitido. Não há necessidade de usar o mesmo tipo de método de custo para todo o estoque. Porém, o mesmo método deve ser aplicado a todos os estoques de natureza e uso similares na entidade. Os custos anormais de ociosidade, fretes, transportes e perdas devem ser reconhecidos diretamente como despesas do período em que forem incorridos. A alocação dos custos fixos de produção deve levar em consideração a capacidade normal de produção.</p>		

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo de harmonização das demonstrações contábeis repercutiu em vários países, inclusive no Brasil que para se adequar instituiu o CPC e alterou a Lei das Sociedades Anônimas através da Lei 11.638/07. No Brasil, assim como em outros países, foi necessária a intervenção de órgãos regulamentadores para realinhar os procedimentos contábeis, a fim de atender as especificações das normas internacionais de contabilidade propostas pelo IASB através dos IFR's e das IAS's.

Com a atualização da legislação societária e a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, as práticas contábeis brasileiras sofreram algumas mudanças. Os aspectos tratados nesta monografia apontaram as principais alterações trazidas pela Lei 11.638/07, especificamente no que diz respeito ao tratamento dados aos estoques e suas respectivas técnicas de mensuração.

A respeito das dificuldades que eventualmente acabam existindo nas alterações dos critérios, buscou-se realizar um esclarecimento dos dispositivos da legislação contábil.

Em relação às técnicas de mensuração, é aceito legalmente no Brasil o PEPS e média ponderável móvel. Ainda destaca-se como uma das principais diferenças entre a contabilidade brasileira e a internacional a aplicação do valor justo para a avaliação dos estoques. Este procedimento é utilizado pela IAS 2, no entanto, no Brasil não há nada que se iguale a esse procedimento. A técnica que mais se aproxima na contabilidade brasileira com relação ao valor justo aplicado pelo IAS 2 é valor realizável líquido e o valor de mercado.

A adaptação das empresas ao IFRS traz benefícios não somente para a empresa, que ganha maior credibilidade e confiança no mercado, tanto nacional, quanto internacional, mas também para a valorização do profissional contabilista como portador de conhecimento e capacitação para a preparação das demonstrações financeiras que serão visualizadas pelos acionistas e pelo mercado financeiro.

9 REFERÊNCIAS

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. Metodologia Científica. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COMISSÃO DE VALORES IMOBILIÁRIOS. www.cvm.org.br acessado em 05/04/2013

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. www.cpc.org.br acessado em 05/04/2013

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. www.cfc.org.br acessado em 26/06/2013

ERNST & YOUNG, FIPECAFI. Manual de Normas Internacionais e Contabilidade: IFRS versus normas brasileiras. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FIPECAFI, Sérgio Iudícibus, et. al. Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as sociedades. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

IBRACON. Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRSs): conforme emitidas até 1º de janeiro de 2009. Volume 1. São Paulo: Ibracon, 2010.

LEI 11.638 DE 27 DE DEZEMBRO DE 2007. www.planalto.gov.br acessado em 05/04/2013

LEI 11.941 DE 27 DE MAIO DE 2009. www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis acessado em 05/04/2013

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Fundamentos de Metodologia Científica. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisa, amostragem e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990

MARTINS, Rosicléria dos Santos. VIANA, Talita Gusso. Estoques sob a ótica do IFRS e BRGAAP: Uma análise comparativa, 2010

NYIAMA, Jorge Katsumi. Contabilidade Internacional. São Paulo: Atlas, 2005

Price Waterhouse Coopers. International Financial Reporting Standards – IFRS (Padrões Internacionais de Relatório Financeiro) – Guia de Bolso 2009.

SÁ, Marcia Vissoci de. Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos Padrões das Normas Internacionais de Contabilidade – IAS Nº 2, 2011

SANTOS, João José dos. IFRS: Manual de Contabilidade Internacional. 1.ed. São Paulo: Lex, 2006.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 2. ed. São Paulo: 2006

UHY Moreira – Auditores. Padrões Internacionais e a Nova Lei Contábil (Lei 11.638/07 – Alterações da Lei 6.404/76) – Informa Edição Especial – 2. ed. Porto Alegre: 2009.

10 ANEXO

10.1 ÍNTEGRA DO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1)

Estoques

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 2 (IASB)

Índice	Item
OBJETIVO	1
ALCANCE	2 – 5
DEFINIÇÕES	6 – 8
MENSURAÇÃO DE ESTOQUE	9 – 33
Custos do estoque	10 – 22
Custos de aquisição	11
Custos de transformação	12 – 14
Outros custos	15 – 18
Custos de estoque de prestador de serviços	19
Custo do produto agrícola colhido proveniente de ativo biológico	20

Outras formas para mensuração do custo	21 – 22
Crítérios de valoração de estoque	23 – 27
Valor realizável líquido	28 – 33
RECONHECIMENTO NO RESULTADO	34 – 35
DIVULGAÇÃO	36 – 39

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil para os estoques.

A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Este Pronunciamento proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

Escopo

2. Este Pronunciamento aplica-se a todos os estoques, com exceção dos seguintes:

- (a) produção em andamento proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados (ver o Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de Construção);
- (b) instrumentos financeiros (ver os Pronunciamentos Técnicos CPC 38 e CPC 39 sobre Instrumentos Financeiros); e
- (c) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no

ponto da colheita (ver Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola).

3. Este Pronunciamento não se aplica também à mensuração dos estoques mantidos por:

(a) produtores de produtos agrícolas e florestais, de produtos agrícolas após colheita, de minerais e produtos minerais, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas já estabelecidas nesses setores. Quando tais estoques são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que tenha sido verificada a alteração;

(b) comerciantes de *commodities* que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda. Nesse caso, as alterações desse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que tenha sido verificada a alteração.

4. Os estoques referidos no item 3(a) devem ser mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isso ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada pelos termos de um contrato futuro ou por garantia governamental ou quando exista um mercado ativo e haja um risco baixo de fracasso de venda. Esses estoques devem ser excluídos apenas dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento.

5. Os operadores (*broker-traders*) de *commodities* são aqueles que comprem ou vendem *commodities* para outros ou por sua própria conta. Os estoques referidos no item 3(b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de venda no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos operadores. Quando esses estoques são mensurados pelo valor justo menos os custos de venda, eles são excluídos apenas dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento.

Definições

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

Estoque são ativos:

- (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
- (b) em processo de produção para venda; ou
- (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

Valor justo é aquele pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

7. O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que a entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios. O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. O primeiro é um valor específico para a entidade, ao passo que o segundo já não é. Por isso, o valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para a respectiva venda.

8. Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-

primas e materiais aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo. No caso de prestador de serviços, os estoques devem incluir os custos do serviço, tal como descrito no item 19, para o qual a entidade ainda não tenha reconhecido a respectiva receita (ver o Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receita).

Mensuração de estoque

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois, o menor.

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (NR) *(Nova Redação dada pela Revisão CPC nº. 1, de 8/01/2010)*

Custos de transformação

12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão-de-obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para

transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta.

13. A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; com isso, leva-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não-utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não-alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos. Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não sejam mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis devem ser alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada.

14. Um processo de produção pode resultar em mais de um produto fabricado simultaneamente. Este é, por exemplo, o caso quando se fabricam produtos em conjunto ou quando há um produto principal e um ou mais subprodutos. Quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, eles devem ser atribuídos aos produtos em base racional e consistente. Essa alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo da receita de venda de cada produto, seja na fase do processo de produção em que os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja no final da produção, conforme o caso. A maior

parte dos subprodutos, em razão de sua natureza, geralmente é imaterial. Quando for esse o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal não deve ser materialmente diferente do seu custo.

Outros custos

15. Outros custos que não de aquisição nem de transformação devem ser incluídos nos custos dos estoques somente na medida em que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos estoques gastos gerais que não sejam de produção ou os custos de desenho de produtos para clientes específicos.

16. Exemplos de itens não-incluídos no custo dos estoques e reconhecidos como despesa do período em que são incorridos:

- (a) valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção;
- (b) gastos com armazenamento, a menos que sejam necessários ao processo produtivo entre uma e outra fase de produção;
- (c) despesas administrativas que não contribuem para trazer o estoque ao seu local e condição atuais; e
- (d) despesas de comercialização, incluindo a venda e a entrega dos bens e serviços aos clientes.

17. O Pronunciamento Técnico CPC 20 - Custos de Empréstimos identifica as circunstâncias específicas em que os encargos financeiros de empréstimos obtidos são incluídos no custo do estoque.

18. A entidade geralmente compra estoques com condição para pagamento a prazo. A negociação pode efetivamente conter um elemento de financiamento, como, por

exemplo, uma diferença entre o preço de aquisição em condição normal de pagamento e o valor pago; essa diferença deve ser reconhecida como despesa de juros durante o período do financiamento.

Custos de estoque de prestador de serviços

19. Na medida em que os prestadores de serviços tenham estoques de serviços em andamento, devem mensurá-los pelos custos da sua produção. Esses custos consistem principalmente em mão-de-obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação dos serviços, incluindo o pessoal de supervisão, o material utilizado e os custos indiretos atribuíveis. Os salários e os outros gastos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não devem ser incluídos no custo, mas reconhecidos como despesa do período em que são incorridos. O custo dos estoques de prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não-atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

Custo do produto agrícola colhido proveniente de ativo biológico

20. Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola, os estoques que compreendam o produto agrícola que a entidade tenha colhido, proveniente dos seus ativos biológicos, devem ser mensurados no reconhecimento inicial pelo seu valor justo deduzido dos gastos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Esse é o custo dos estoques naquela data para aplicação deste Pronunciamento.

Outras formas para mensuração do custo

21. Outras formas para mensuração do custo de estoque, tais como o custo-padrão ou o método de varejo, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. O custo-padrão leva em consideração os níveis normais de utilização dos materiais e bens de consumo, da mão-de-obra e da eficiência na utilização da capacidade produtiva. Ele deve ser regularmente revisto à luz das

condições correntes. As variações relevantes do custo-padrão em relação ao custo devem ser alocadas nas contas e nos períodos adequados de forma a se ter os estoques de volta a seu custo.

22. O método de varejo é muitas vezes usado no setor de varejo para mensurar estoques de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, itens que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio. O custo do estoque deve ser determinado pela redução do seu preço de venda na percentagem apropriada da margem bruta. A percentagem usada deve levar em consideração o estoque que tenha tido seu preço de venda reduzido abaixo do preço de venda original. É usada muitas vezes uma percentagem média para cada departamento de varejo.

Critérios de valoração de estoque

23. O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

24. A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens identificados do estoque. Este é o tratamento apropriado para itens que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de estoque que sejam geralmente intercambiáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, um critério de valoração dos itens que permanecem nos estoques deve ser usado.

25. O custo dos estoques, que não sejam os tratados nos itens 23 e 24, deve ser atribuído pelo uso do critério *Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair* (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, podem justificar-se diferentes critérios de valoração.

26. Por exemplo, os estoques usados em um segmento de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de estoques usados em outro segmento de negócio.

Porém, uma diferença na localização geográfica dos estoques (ou nas respectivas normas fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de valoração do estoque.

27. O critério PEPS (*Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair*) pressupõe que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e, conseqüentemente, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos. Pelo critério do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada em base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.

Valor realizável líquido

28. O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (*write down*) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

29. Os estoques devem ser geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de estoque relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais

semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir o valor do estoque com base em uma classificação de estoque, como, por exemplo, bens acabados, ou em todo estoque de determinado setor ou segmento operacional. Os prestadores de serviços normalmente acumulam custos relacionados a cada serviço para o qual será cobrado um preço de venda específico. Portanto, cada um desses serviços deve ser tratado como um item em separado.

30. As estimativas do valor realizável líquido devem ser baseadas nas evidências mais confiáveis disponíveis no momento em que são feitas as estimativas do valor dos estoques que se espera realizar. Essas estimativas devem levar em consideração variações nos preços e nos custos diretamente relacionados com eventos que ocorram após o fim do período, à medida que tais eventos confirmem as condições existentes no fim do período.

31. As estimativas do valor realizável líquido também devem levar em consideração a finalidade para a qual o estoque é mantido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de estoque mantido para atender contratos de venda ou de prestação de serviços deve ser baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda dizem respeito a quantidades inferiores às quantidades de estoque possuídas, o valor realizável líquido do excesso deve basear-se em preços gerais de venda. Podem surgir provisões resultantes de contratos firmes de venda superiores às quantidades de estoques existentes ou de contratos firmes de compra em andamento se as aquisições adicionais a serem feitas para atender a esses contratos de venda forem previstas com base em valores estimados que levem à situação de prejuízo no atendimento desses contratos de venda. Tais provisões devem ser tratadas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisão e Passivo e Ativo Contingentes.

32. Os materiais e os outros bens de consumo mantidos para uso na produção de estoques ou na prestação de serviços não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles devem ser incorporados ou os

serviços em que serão utilizados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando a diminuição no preço dos produtos acabados ou no preço dos serviços prestados indicar que o custo de elaboração desses produtos ou serviços excederá seu valor realizável líquido, os materiais e os outros bens de consumo devem ser reduzidos ao valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor medida disponível do seu valor realizável líquido.

33. Em cada período subsequente deve ser feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente provocaram a redução dos estoques abaixo do custo deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias econômicas, a quantia da redução deve ser revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo a que o novo montante registrado do estoque seja o menor valor entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isso ocorre, por exemplo, com um item de estoque registrado pelo valor realizável líquido quando o seu preço de venda tiver sido reduzido e, enquanto ainda mantido em período posterior, tiver o seu preço de venda aumentado.

Reconhecimento como despesa no resultado

34. Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrerem. A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer.

35. Alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como, por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados de

construção própria. Os estoques alocados ao custo de outro ativo devem ser reconhecidos como despesa durante a vida útil e na proporção da baixa desse ativo.

Divulgação

36. As demonstrações contábeis devem divulgar:

- (a) as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo formas e critérios de valoração utilizados;
- (b) o valor total escriturado em estoques e o valor registrado em outras contas apropriadas para a entidade;
- (c) o valor de estoques escriturados pelo valor justo menos os custos de venda;
- (d) o valor de estoques reconhecido como despesa durante o período;
- (e) o valor de qualquer redução de estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 34;
- (f) o valor de toda reversão de qualquer redução do valor dos estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 34;
- (g) as circunstâncias ou os acontecimentos que conduziram à reversão de redução de estoques de acordo com o item 34; e
- (h) o montante escriturado de estoques dados como penhor de garantia a passivos.

37. A informação relativa a valores contábeis registrados nas diferentes classificações de estoques e a proporção de alterações nesses ativos é útil para os usuários das demonstrações contábeis. As classificações comuns de estoques são: mercadorias, bens de consumo de produção, materiais, produto em elaboração e produtos acabados.

O prestador de serviços pode ter trabalhos em andamento classificáveis como estoque em elaboração.

38. O valor do estoque baixado, reconhecido como despesa durante o período, o qual é denominado frequentemente como custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos, consiste nos custos que estavam incluídos na mensuração do estoque que agora é vendido. Os custos indiretos de produção eventualmente

não alocados aos produtos e os valores anormais de custos de produção devem ser reconhecidos como despesa do período em que ocorrem, sem transitar pelos estoques, dentro desse mesmo grupo, mas de forma identificada. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outros valores, tais como custos de distribuição, se eles adicionarem valor aos produtos; por exemplo, uma mercadoria tem valor de venda maior na prateleira do supermercado do que no depósito de distribuição dessa entidade; assim, o custo do transporte do centro de distribuição à loja de venda deve ser considerado como parte integrante do custo de colocar o estoque em condições de venda; consequentemente, deve afetar o custo da mercadoria.

39. Algumas entidades adotam um formato para a demonstração de resultados que resulta na divulgação de valores que não sejam os custos dos estoques reconhecidos como despesa durante o período. De acordo com esse formato, a entidade deve apresentar a demonstração do custo das vendas usando uma classificação baseada na natureza desses custos, elemento a elemento. Nesse caso, a entidade deve divulgar os custos reconhecidos como despesas item a item, por natureza: matérias-primas e outros materiais, evidenciando o valor das compras e da alteração líquida nos estoques iniciais e finais do período; mão-de-obra; outros custos de transformação, etc.